

Die Abgrenzung zwischen Rechnungslegungsmethoden und Schätzungen nach IAS 8 wirft in der Praxis immer wieder Fragen auf. Sie entscheidet, ob z. B. Änderungen von Buchwerten, die auf einem geänderten Vorgehen bei der Ermittlung beruhen, rückwirkend oder prospektiv zu erfassen sind. Im September 2017 hatte das IASB einen Entwurf zu Änderungen in IAS 8 veröffentlicht. Mit dem 15. Januar 2018 ist die Kommentierungsfrist abgelaufen. Eine Auswertung der Stellungnahmen ist für März 2018 geplant.





Mehr Klarheit durch die Vorschläge des IASB zur Abgrenzung von Rechnungslegungsmethoden und Schätzungen in IAS 8?

Im September 2017 hat das IASB begrenzte Vorschläge zur Änderung von IAS 8 (ED IAS 8)¹ vorgelegt, durch die für die Praxis die Abgrenzung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und Schätzungsänderungen erleichtert werden soll. Die Historie zu diesem Projekt reicht bis zu einer entsprechenden Anfrage an das IFRS IC im Jahr 2013 zurück.

IAS 8 enthält bisher zur Abgrenzung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und Schätzungsänderungen folgende wesentliche Hilfestellungen:

- ▶ „Rechnungslegungsmethoden“ werden definiert als „die besonderen Prinzipien, grundlegenden Überlegungen, Konventionen, Regeln und Praktiken, die ein Unternehmen bei der Aufstellung und Darstellung eines Abschlusses anwendet“.
- ▶ Daneben definiert IAS 8 nur den Begriff „Schätzungsänderung“, nicht aber den Begriff der Schätzung selbst. Zentral für den Begriff der Schätzungsänderung ist die Anpassung von Buchwerten als Ergebnis einer Beurteilung neuer Informationen oder Entwicklungen. Nach den ergänzenden Erläuterungen werden Schätzungen im Kontext von Bilanzierungssachverhalten vorgenommen, die nicht genau bewertet werden können, und erfordern die Ausübung von Ermessen auf der Grundlage der letzten verfügbaren und verlässlichen Informationen.
- ▶ Der Wechsel der verwendeten Bewertungsgrundlage (*measurement basis*) ist eine Änderung der Rechnungslegungsmethode. Der Begriff der „Bewertungsgrundlage“ wird allein im Rahmenkonzept beschrieben. Hierzu gehören z. B. die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten. (CF.4.55)
- ▶ In Zweifelsfällen, in denen die Abgrenzung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und Schätzungsänderungen unklar ist, liegt nach der bisherigen Regelung in IAS 8 eine Schätzungsänderung vor.

¹ ED/2017/5 Accounting Policies and Accounting Estimates - proposed amendments to IAS 8



Mehr Klarheit durch die Vorschläge des IASB zur Abgrenzung von Rechnungslegungsmethoden und Schätzungen in IAS 8?

Definition von „Schätzung“ als zentraler Vorschlag

Der zentrale Vorschlag des IASB zur Klarstellung der Abgrenzung zwischen Schätzungen und Änderungen von Rechnungslegungsmethoden ist die Definition von „Schätzungen“:

- ▶ Schätzungen sind Ermessensausübungen oder Annahmen, die erfolgen, um eine Rechnungslegungsmethode anzuwenden, wenn aufgrund von Schätzunsicherheit (*estimation uncertainty*) ein Sachverhalt nicht mit hinreichender Genauigkeit bestimmt werden kann.
- ▶ Dieser Definitions vorschlag wird begleitet von kleineren Änderungen der Definition der Rechnungslegungsmethode. Die o. g. genannten Elemente „Konventionen“ und „Regeln“ entfallen, der Begriff der „grundlegenden Überlegungen“ (*bases*) wird zu „Bewertungsgrundlage“ (*measurement basis*) geändert.

- ▶ Im Rahmen der Vorschläge trifft das IASB ferner die explizite Aussage, dass der Wechsel zwischen Bewertungsvereinfachungsverfahren für das Vorratsvermögen (Durchschnittsverfahren bzw. Fifo) nicht als Schätzung anzusehen ist, da hiermit kein Ermessen verbunden ist. Folglich wäre ein Wechsel zwischen diesen Vorratsbewertungsverfahren rückwirkend vorzunehmen.

Die vorgeschlagene Definition der Schätzung stellt eine Hierarchie zwischen Rechnungslegungsmethoden und deren Umsetzung her. Schätzungen erfolgen im Rahmen der Umsetzung der Methode. Anders ausgedrückt, die Rechnungslegungsmethode stellt das Bilanzierungsziel (*overall objective*) und die Schätzung einen Inputfaktor hierzu dar (ED IAS 8.BC9). Ermessen bei Schätzunsicherheit im Rahmen der Anwendung einer Rechnungslegungsmethode ist eine Schätzung. Demgegenüber ist Ermessen zur Festlegung einer geeigneten Bilanzierungsmethode nach IAS 8 keine Schätzung (ED IAS 8.BC 13).



Die vorgeschlagene Definition betont ferner die Bedeutung von Ermessen bzw. von Annahmen für die Umsetzung.² So kommt es nach dem Entwurf bei Bilanzierungssachverhalten, die nicht genau bewertet werden können, auf die Auswahl geeigneter Schätzverfahren (*estimation technique*) oder Bewertungsverfahren (*valuation technique*) und das dabei erforderliche Ermessen an. Erst beides zusammen, Auswahl und Ermessen, macht eine Schätzung aus.³

Greifbar könnte der Vorschlag im Lichte des folgenden Beispiels werden: Der Begriff des Bewertungsverfahrens verweist z. B. auf IFRS 13 und die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts. Nach IFRS 13.61 hat das bilanzierende Unternehmen dabei solche Bewertungsverfahren anzuwenden, die nach den Umständen des Einzelfalls angemessen sind und für die ausreichende Daten zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts vorliegen. Dabei gliedern sich die Verfahren nach marktwertorientierten, kapitalwertorientierten und kostenorientierten Verfahren.



Innerhalb dieser Gruppen stehen wiederum Bewertungsmethoden zur Verfügung, die ihrerseits so gewählt werden müssen, dass sie mit dem gewählten Bewertungsverfahren konsistent bleiben. Die Vorschläge des IASB legen nahe, dass die Bestimmung eines beizulegenden Zeitwerts das Oberziel darstellt und die Wahl der geeigneten Elemente nach IFRS 13 Teil der ermessensbehafteten Schätzung ist. Ein Wechsel von einem Bewertungsverfahren auf das andere wäre demnach als Schätzungsänderung zu behandeln. Dabei betont der ED - wie schon IAS 8 - in den Erläuterungen, dass eine Änderung bei der Schätzung auf geänderten Umständen beruhen muss. Dies könnte z. B. das Entstehen eines Marktes sein, der vorher nicht existierte. Fraglich könnte aber sein, ob ein Wechsel zwischen verschiedenen angemessenen Bewertungsverfahren, der allein durch ein bestimmtes Bilanzierungsziel motiviert ist, vom Begriff der Schätzung bzw. Schätzungsänderung gedeckt wäre.

Beispiel 3 „Prospektive Anwendung einer Rechnungslegungsmethode, wenn eine rückwirkende Anwendung nicht praktikabel“ wegen Irreführung gestrichen

Zusätzlich schlägt der ED die Streichung von Beispiel 3 im Anhang von IAS 8 vor. Dieses Beispiel betrifft den gleichzeitigen Wechsel zweier Bilanzierungsmethoden: zunächst den von einer teilweisen Bilanzierung von Sachanlagevermögen im Rahmen des Komponentenansatzes zu einem vollständigen Komponentenansatz und zusätzlich den Übergang auf die Neubewertungsmethode. Das Unternehmen behandelt die Änderungen der komponentenweisen Bilanzierung als Änderungen der Rechnungslegungsmethode. Eine rückwirkende Anwendung ist in dem Beispiel jedoch wegen Impraktikabilität nicht möglich. Gleichzeitig ist der Übergang auf die Neubewertungsmethode ohnehin zwingend prospektiv vorzunehmen. Bei der Überprüfung dieses Beispiels im Zuge der Erarbeitung des ED wurde festgestellt, dass das Beispiel im Hinblick auf die Änderung im Umfang des Komponentenansatzes in seiner jetzigen Form nicht bestehen bleiben kann. Es bleibt unklar, warum diese Änderung nicht eigentlich eine Fehlerkorrektur darstellt.

Unsere Sichtweise

Grundsätzlich begrüßen wir das Ziel einer Klarstellung zwischen Schätzungs- und Methodenänderungen. Eine Definition des Begriffs „Schätzung“ kann hierzu beitragen. Es liegt im Wesen eines prinzipienbasierten Standards wie IAS 8, dass seine Anwendung ermessensbehaftet ist und vollständig trennscharfe Abgrenzungen nicht zulässt.

Gleichwohl verbleiben Zweifel, ob die Vorschläge zu mehr Konsistenz in der Praxis führen. So verbleibt in der Definition von „Rechnungslegungsmethode“ der Begriff „Praktiken“. Dieser Begriff kann in der Praxis z. B. im Sinne von Branchenpraktiken verstanden werden, die einen Konsens zur Umsetzung von Rechnungslegungsmethoden bei branchentypischen Problemen darstellen. Es entsteht insoweit eine Überschneidung der Definition von „Rechnungslegungsmethode“ mit dem Bereich der konkreten Umsetzungen von Rechnungslegungsmethoden und somit der Schätzungen.

Ferner ist die vorgeschlagene Behandlung des Wechsels zwischen Vorratsbewertungsverfahren als Methodenänderung im Lichte der sonstigen Vorschläge zur Klarstellung noch nicht nachvollziehbar. Die Vorratsbewertungsverfahren stellen keinen Wechsel der Bewertungsgrundlage dar, da es in beiden Fällen um eine Bewertung zu historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten geht. Wir halten daher weitere konzeptionelle Überlegungen für erforderlich.

Darüber hinaus würden weitere illustrative Beispiele die Anwendung der Prinzipien unterstützen.

Wir stimmen dem IASB zu, dass Beispiel 3 des Anhangs in seiner jetzigen Form unklar und tendenziell irreführend ist.

² Sowohl die Ausübung von Ermessen als auch die Festlegung von Annahmen werden genannt, weil beide in diesem Kontext in den IFRS auftauchen.
³ Estimation technique und valuation technique werden beide genannt, weil beide in IFRS auftauchen.